Beschluss vom 24. Oktober 2011, XI B 54/11

Keine Umsatzsteuerfreiheit für nicht medizinisch indizierte "Ohranlegeoperationen" - Feststellungslast - Auslegung gemeinschaftsrechtlicher Begriffe - Revisionszulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alt. 1 FGO nur bei ungeklärten Rechtsfragen

BFH XI. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst c, UStG § 4 Nr 14, UStG § 4 Nr 14, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. April 2011, Az: 14 K 2080/09

Leitsätze

1. NV: Es ist geklärt, dass nicht medizinisch indizierte Schönheitsoperationen, deren Kosten nicht von den Sozialversicherungsträgern übernommen werden und die nicht der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienen, nicht von der Umsatzsteuer befreit sind .

2. NV: Da die in Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG genannten Steuerbefreiungen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe sind, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen, hängt die Frage der Steuerbefreiung nicht davon ab, wie die Begriffe der "Gesundheit" und der "Krankheit" durch die WHO definiert werden .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist selbständig tätiger Facharzt für Hals-Nasen-Ohren (HNO) und plastische Operationen. Er ist spezialisiert auf eine Ohranlegemethode. Er legt die Ohren seiner Patienten durch eine Methode in der Form an, dass er ... und damit das Ohr wie gewünscht positioniert.

2 Der Kläger führte in den Jahren 2003 bis 2005 (Streitjahre) nur solche Operationen durch. Er erklärte insoweit steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht (Umsatzsteuerbescheide für 2003 bis 2005 vom 16. März 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. April 2009).

3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab. Der Kläger habe trotz mehrfacher Aufforderungen durch das FA im außergerichtlichen Verfahren und durch das Gericht keine Nachweise dafür erbracht, dass er im Einzelfall tatsächlich Heilbehandlungen i.S. von § 4 Nr. 14 UStG ausgeführt habe. Die Vorlage der von seinen Patienten ausgefüllten Fragebögen sei hierzu nicht ausreichend.

4 Zur Begründung seiner Nichtzulassungsbeschwerde beruft sich der Kläger auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), das Erfordernis der Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) und das Vorliegen von Verfahrensfehlern (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

Entscheidungsgründe

5 II. Die Beschwerde des Klägers hat keinen Erfolg.

6 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder wegen des Erfordernisses einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.

7 a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche

Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an einer einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Zulassung der Revision kommt nur wegen einer klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage in Betracht (vgl. BFH-Beschluss vom 1. Juli 2010 V B 62/09, BFH/NV 2010, 2136). Auch eine Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts ist nur erforderlich, wenn über bisher ungeklärte Rechtsfragen zu entscheiden wäre (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 10. November 2009 V B 68/09, BFH/NV 2010, 479).

8 b) Die vom Kläger sinngemäß aufgeworfene Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen von einem Chirurgen durchgeführte "Schönheitsoperationen" oder andere plastisch-chirurgische Eingriffe nach § 4 Nr. 14 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind, ist bereits geklärt.

9 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind nach § 4 Nr. 14 UStG nur Tätigkeiten steuerfrei, die zum Zweck der Vorbeugung, der Diagnose, der Behandlung und soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen für bestimmte Patienten ausgeführt werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865, und vom 30. Januar 2008 XI R 53/06, BFHE 221, 399, BStBl II 2008, 647, jeweils m.w.N.). Wird eine ärztliche Leistung in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz der Gesundheit ist, sind § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG und Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) auf diese Leistung nicht anzuwenden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 6. September 2011 V B 64/11, juris, und vom 31. Juli 2007 V B 98/06, BFHE 217, 94, BStBl II 2008, 35). Im Einklang hiermit hat der BFH entschieden, dass es für die Umsatzsteuerfreiheit von Schönheitsoperationen nicht ausreicht, dass die Operationen nur von einem Arzt ausgeführt werden. Erforderlich ist vielmehr, dass auch derartige Operationen dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 2004 V R 27/03, BFHE 206, 471, BStBl II 2004, 862; BFH-Beschluss vom 18. Februar 2008 V B 35/06, BFH/NV 2008, 1001). Dementsprechend hat der BFH geklärt, dass Schönheitsoperationen, die nicht medizinisch indiziert sind, deren Kosten nicht von den Sozialversicherungsträgern übernommen werden und die nicht der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienen, nicht von der Umsatzsteuer befreit sind (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 865). Derjenige, der die Umsatzsteuerfreiheit begehrt, trägt die Feststellungslast für die hierfür entscheidungserheblichen Tatsachen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1001, unter II.4.c).

10 bb) Die von dem Kläger vorgetragenen Gesichtspunkte machen keine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Rechtsfragen durch den BFH in einem Revisionsverfahren erforderlich (vgl. dazu z.B. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 28, m.w.N.; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 115 FGO Rz 107, m.w.N.).

11 Soweit der Kläger rügt, das FG habe zu Unrecht die durchgeführten Ohranlegeoperationen "unstreitig" als ästhetisch-plastische Operationen eingeordnet (FG-Urteil, S. 27), wendet er sich gegen die seines Erachtens unzutreffende materielle Rechtsauffassung des FG. Dies vermag die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht zu rechtfertigen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 16. September 2009 IV B 7/09, BFH/NV 2010, 903). Jedenfalls hat das FG insoweit --zutreffend-- geprüft, ob die vom Kläger ausgeführten Ohranlegeoperationen dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen, also medizinisch indiziert sind (Urteil, S. 27 f.).

12 Das weitere Vorbringen des Klägers, es sei zu klären, ob es für den Krankheitsbegriff "tatsächlich darauf ankommt, dass der Arzt in jedem Einzelfall nachweisen muss, ob er eine Krankheit oder Gesundheitsstörung behandelt ...", ist im Streitfall schon nicht entscheidungserheblich. Denn die Rechtsfrage, ob die Voraussetzungen der Steuerfreiheit von Ohranlegeoperationen ganz allgemein oder für jeden Einzelfall nachzuweisen sind, stellt sich nicht, wenn der Kläger --wie das FG im Einzelnen ausgeführt hat (FG-Urteil, S. 28)-- trotz entsprechender Aufforderung keine Nachweise für eine medizinische Indikation der Operationen bzw. der Übernahme deren Kosten durch die Sozialversicherungen erbracht hat (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1001, unter II.4.c).

13 Der Vortrag des Klägers, es handele sich bei mehr als 2 cm bzw. 30 Grad vom Kopf abstehenden Ohren nach herrschenden medizinischen Erkenntnissen und auch nach der "International Classification of Diseases (ICD)" der Weltgesundheitsorganisation (WHO) um eine Krankheit, rechtfertigt gleichfalls nicht die Zulassung der Revision. Denn der BFH hat unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union bereits geklärt, dass die Steuerbefreiungen des Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe sind, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2008, 1001, unter II.4.a bb, und in BFH/NV 2010, 2136, unter 1.c, jeweils m.w.N.). Dies habe zur Folge, dass die Frage, ob ein bestimmter Umsatz der Mehrwertsteuer zu unterwerfen oder von ihr zu befreien sei, nicht davon abhängen könne, wie der Begriff der "Gesundheit" durch die WHO definiert

werde (vgl. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2008, 1001, unter II.4.a bb, und in BFH/NV 2010, 2136, unter 1.c). Entgegen der Auffassung des Klägers gelten diese Ausführungen entsprechend für die von ihm aufgeworfene Frage, ob der von der WHO definierte Begriff der "Krankheit" für das Vorliegen der Voraussetzungen von § 4 Nr. 14 UStG maßgeblich ist.

14 c) Soweit der Kläger die Frage aufwirft, ob die Leistungen, die ein Arzt gegenüber im Drittland ansässigen Patienten erbringt, im Inland steuerbar sind, oder ob der Ort der Leistungen in analoger Anwendung von § 3a Abs. 4 UStG i.V.m. § 3a Abs. 3 UStG auf den Sitzort des jeweiligen Leistungsempfängers verlagert wird, ist die Beschwerde bereits unzulässig, weil sie den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht entspricht.

15 Der Kläger hat insoweit nicht schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargetan, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Es fehlt auch die Darstellung, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss vom 24. Juni 2010 XI B 105/09, BFH/NV 2010, 2086; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 32, 34).

16 d) Die Revision ist ferner nicht zuzulassen, weil --wie der Kläger meint-- durch die Rechtsprechung bislang nicht geklärt sei, welche Anforderungen an die Darlegungs- und Beweislast des Steuerpflichtigen bei der Anwendung von § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG zu stellen seien.

17 Denn der Kläger hat entsprechend den Ausführungen des FG (Urteil, S. 28) im Streitfall trotz wiederholter Aufforderung keinen objektiven Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen von § 4 Nr. 14 UStG für die von ihm ausgeführten Leistungen erbracht. Daher stellt sich die Frage des etwaigen Umfangs seiner Darlegungs- und Beweislast nicht (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1001, unter II.4.c). Außerdem hat der Kläger insoweit den Klärungsbedarf der zu entscheidenden Rechtsfrage nicht entsprechend den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt. Sein Hinweis darauf, der BFH habe über eine bestimmte Frage noch nicht entschieden, genügt dafür nicht (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 2086).

18 2. Das FG hat auch keinen Verfahrensfehler i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO begangen.

19 a) Soweit der Kläger eine Verletzung der dem FG obliegenden Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 FGO rügt, weil das FG trotz seines schriftlich gestellten Beweisantrages von der Einholung eines Sachverständigengutachtens abgesehen hat, hat seine Rüge keinen Erfolg. Denn nach dem eigenen Vorbringen des Klägers hat er diesen Beweisantrag in der mündlichen Verhandlung nicht noch einmal ausdrücklich wiederholt. Er hat auch nicht vorgetragen, dass er die bislang fehlende Einholung des Sachverständigengutachtens in der mündlichen Verhandlung gerügt habe. Das Protokoll der mündlichen Verhandlung enthält auch keine entsprechenden Anhaltspunkte. In einem solchen Fall ist von einem Rügeverzicht auszugehen, der die Berufung auf eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht ausschließt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 6. Dezember 2010 XI B 27/10, BFH/NV 2011, 645, unter 1.b, m.w.N.; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 103, m.w.N.).

20 b) Auch die weiteren vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen --Verletzung der dem FG nach § 76 Abs. 2 FGO obliegenden Hinweispflicht und Verletzung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) in Gestalt einer "Überraschungsentscheidung"-- sind entweder nicht zulässig erhoben oder greifen nicht durch.

21 aa) Der Kläger trägt insoweit vor, das FG habe trotz seiner entsprechenden Anfrage den erbetenen rechtlichen Hinweis unterlassen, ob er seine ärztliche Dokumentation nach einem bestimmten Schema vorlegen solle und ob es dem Arzt überlassen bleiben könne, die medizinische Indikation selbst festzustellen.

22 bb) Dem Vorbringen des Klägers lässt sich nicht entnehmen, inwiefern das angefochtene Urteil auf der Verletzung der Hinweispflicht beruhen kann (vgl. dazu z.B. Gräber/Ruban, a.a.O., § 120 Rz 71, m.w.N.). Die Rüge ist mithin schon nicht den Anforderungen von § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend erhoben.

23 cc) Auch eine Verletzung rechtlichen Gehörs in Gestalt einer unzulässigen "Überraschungsentscheidung" ist nicht gegeben. Denn im Streitfall hatte der rechtskundig vertretene Kläger ausreichend Gelegenheit, sich schriftsätzlich und in der mündlichen Verhandlung zu den von ihm aufgeworfenen Fragen zu äußern (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss vom 27. Oktober 2008 XI B 202/07, BFH/NV 2009, 118, unter 5.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de